

スウェーデンへの複式簿記の伝来事情

大 野 文 子

目 次

——はじめに——

- I, スウェーデンにおける商人の会計帳簿の一例
- II, スウェーデンにおける最古の二冊の商業簿記教科書（以上本号）
- III, 「スウェーデン工場簿記」への若干の展望
- IV, 17世紀におけるスウェーデンの経済発展の一般的動向,
——その概観——
- V, スウェーデン近代会計学「前史」における出発点の後進性, ——むすびにかえて——

——はじめに——

本稿は、現代北欧の簿記史家の一人である Axell Grandell がその著「会計発達史」(Redovisningshistoria, En redogörelse för den företagsekonomiska redovisningshistoria speciellt med beaktande av utvecklingen i sverige och finland, Lidköping, 1972.) において、複式簿記が「いつ、誰によってこの国（＝スウェーデン＝フィンランド……引用者注）に導入されたか」(s.s. 40-41.) という、その伝来事情について概説することを直接的な課題とする。

スウェーデンにおいて簿記・会計上の諸問題が、いわゆる「企業経済学」(företagsekonomi)——この言葉は、ドイツ流の Betriebswirtschaftslehre にほぼ相当するといつてよい——の一領域に属する教育・研究上の問題として認識され、始めて本格的な研究が開始する時期は、20世紀初頭

とりわけ1909年「ストックホルム商科大学（Handelshögskolan i Stockholm）」の設立の頃からである。同大学の設立の経緯とそれを契機とするスウェーデン近代会計学の形成・発展の問題については、当面の直接的な課題でもないし、また別稿を予定しているので、立ち入ることは避けたい。ここでさしあたりいうべきことは、スウェーデンにおける近代会計学の形成の歴史的な指標を、現代スウェーデンの「企業経済学」にかんする学界の一般的な動向にしたがって、同大学の設立に求めること、そして同大学の設立に先立つ時期の、簿記・会計にかんする諸問題を、スウェーデン近代会計学のいわばその前史の一駒として位置づけること、それより生ずる非常に重要な問題の一つは、その前史がスウェーデン近代会計学の形成にとって一定の機能・役割を果たしたかどうか、また果たしたとすればそれはどんな点であり、果たさなかったとすればそれは何故であるかというその理由を明らかにしなければならないであろう、ということである。この問題の解明は私自身の将来の研究に俟たなければならないが、この小稿でスウェーデン近代会計学の前史のまさに出発点ともいうべき、同国への複式簿記の伝来事情を顧りみようとするのは、その伏線にこうした問題意識があるからである。

本稿では、将来の研究にかんするこうした展望を秘めながら、さしあたり17世紀前半のスウェーデンにおける商人の会計帳簿にかんする記述をみることで出発する。ついでスウェーデンで出版された商業簿記にかんする教科書としては最も古い2冊のそれを紹介する。さらにスウェーデンにおけるいわゆる商的工業簿記の発展にかんする若干の展望についてふれる。そして最後にスウェーデンへの複式簿記の伝来の指標としてしばしば呈示されるこれらの商業帳簿や複式簿記教科書の出版を迫った、スウェーデン中世経済わけてもかの「偉大なる帝国」の時代が開幕する17世紀スウェーデンの経済発展について、その基本動向を概観し、スウェーデンへの複式簿記の伝来事情の後進性を考察する手がかりとする。

本論に入るに先立ってこの小稿の執筆にあたって参照した諸文献のうちでも、その主要なものを下記に発行年代順にあげておく。

資料 I

- (1) Balduin Penndorf, Geschichte der Buchhaltung in Deutschland (Frankfurt am Main, 1913.)
- (2) Oskar Sillén, Moderna Bokföringsmetoder—Med särskild hänsyn till fabriks- och varuhandelsföretag, Första delen (Första upplagen, Stockholm, 1914, s.s. 1-29, Tredje upplagen, Stockholm, 1927, s.s. 1-55.)
- (3) Oskar Sillén, Zur Geschichte der Betriebswirtschaftslehre in Sweden, (1)・(2) (Zeitschrift für Handelswissenschaftslehre und Praxis, 1929, Teil 1 (Heft 2.) und Teil 2 (Heft 4.))
- (4) Oskar Sillén, Studie i svensk företagsekonomi (Stockholm, 1943.)
- (5) Jan Hensman, Die Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre in Skandinavien unter besonderer Berücksichtigung Schwedens (Leer / Ostfriesland, 1969.)
- (6) Axel Grandell, Redovisningens utvecklingshistoria (Lidköping, 1972.)
- (7) Albert, Danielsson, Företagsekonomi—En översikt (Lund, 1 upplagen, 1975, 2 reviderade upplagen, 1977.)
- (8) Lars Engwall (red.), Företagsekonomins rötter—Några bidrag till en företagsekonomisk doktrinhistoria (Lund, 1980.)
- (9) Eli F. Heckscher, An Economic History of Sweden (Translated by Göran Ohlin, London, 3 printing, 1968.)
- (10) Irene Scobbie, Sweden (London, 1972.)

資料 II

- (1) 江村稔著「複式簿記生成発達史論」(中央経済社, 昭和28年.)
- (2) 里澤清著「改訂簿記原理」(森山書店, 昭和36年.)
- (3) リトルトン著「会計発達史」(片野一郎訳, 同文館, 昭和35年.)
- (4) 白井佐敏著「複式簿記の史的考察」(森山書店, 昭和36年.)
- (5) 小島男佐夫著「複式簿記発生史の考察」(森山書店, 昭和36年.)
- (6) 田中藤一郎著「複式簿記発生史論」(評論社, 昭和36年.)
- (7) 泉谷勝美著「中世イタリア簿記史論」(森山書店, 昭和39年.)
- (8) 堀江義廣著「会計学総論, —会計学の史的展開—」(雄渾社, 昭和40年.)
- (9) 片岡義雄著「増訂パチョーリ『簿記論の研究』」(第2版, 森山書店, 昭和42年.)

- (10) 木村和三郎・小島男佐夫共著「新版簿記学入門」(森山書店, 昭和42年.)
- (11) 茂木虎雄著「近代会計成立史論」(未来社, 昭和44年.)
- (12) 小島男佐男著「英国簿記発達史」(森山書店, 昭和46年.)
- (13) 岸悦三著「会計生成史」(同文館, 昭和50年.)
- (14) 黒澤清総編集「体系近代会计学, IV, 会計史および会計学史」(中央経済社, 昭和54年.)
- (15) 岡山敏著「シュバルツ簿記書の研究——ドイツ会計史——」(同文館, 昭和55年.)
- (16) 井上清著「ドイツ簿記会計史」(有斐閣, 昭和55年.)
- (17) 林良治著「ドイツ簿記・会計学史」(税務経理協会, 昭和57年.)
- (18) 渡辺泉著「損益計算史論」(森山書店, 昭和58年.)
- (19) 白井佐敏著「会計思想史序説」(白桃書房, 昭和58年.)

資料Ⅲ

- (1) 大塚久雄・高橋幸八郎・松田智雄編著「西洋経済史講座——封建制から資本主義への移行—— 1, 封建制の経済的基礎」(岩波書店, 昭和40年.)
- (2) 大塚久雄著作集第2巻「近代欧州経済史序説」(岩波書店, 昭和44年.)
- (3) 岩波講座「世界歴史, 14, 近代1」(岩波書店, 昭和44年.)
- (4) 岩波講座「世界歴史, 10, 中世4」(岩波書店, 昭和45年.)
- (5) 岩波講座「世界歴史, 11, 中世5」(岩波書店, 昭和45年.)
- (6) 角田文衛編「北欧史」(山川出版社, 昭和49年.)
- (7) 石坂昭雄, 壽永欣三郎・諸田実・山下幸夫著「商業史」(有斐閣, 昭和55年.)
- (8) 百瀬宏著「北欧現代史」(山川出版社, 昭和55年.)
- (9) 石坂昭雄・船山榮一・宮野啓二・諸田実著「西洋経済史」(有斐閣, 昭和56年.)
- (10) R. H. C. デーヴィス著, 柴田忠作訳「ノルマン人, その文明学的考察」(力水書房, 昭和56年.)
- (11) 木村尚三郎編「封建社会の崩壊」(東大教養西洋史2, 東京創元社, 昭和56年.)
- (12) 秀村欣二編「ヨーロッパの成立」(東大教養西洋史1, 東京創元社, 昭和57年.)
- (13) 衣笠茂・田村満穂・中村賢二郎・廣実源太郎「概説西洋史」(東京創元社, 昭和57年.)
- (14) 熊野聰著「北の農民ヴァイキング——実力と友情の社会」(平凡社, 昭和58年.)

(注) この問題をめぐって執筆されたスウェーデン語版の文献は, 古典より現代書

にいたるまで数多い。とはいえここでは筆者がこの小稿を執筆するにあたって、スウェーデン企業経済学（会計学をも含む）の発展動向について現代的な視点より諸問題の整理・提起と将来の研究への展望ということについて、とりわけ有効な手がかりを与えてくれたのは、資料1—(7)及び(8)であることを指摘しておきたい。

I スウェーデンにおける商人の会計帳簿の一例

一般に複式簿記の起源を、15世紀末葉に世界最古の印刷された簿記書である Luca Pacioli の「スンマ」(1494年) に代表される「ヴェニス式複式簿記法」に求めることについては、異論がないわけではない¹⁾。とはいえヨーロッパ各国に中世末期より近世初頭にかけて伝来・普及し、その過程で各国資本主義経済の歴史的な移行への特殊性に規定されつつ、名実共に新たな展開を遂げる起点となったのは、この「ヴェニス式複式簿記法」であった。それを起点とするいわゆる複式簿記が、北欧の一国であるスウェーデンに伝来したのは、17世紀初頭であった。17世紀は、スウェーデンにおける簿記・会計の歴史的な形成にとって、大まかにいえば「スンマ」以来16世紀をつうじてヨーロッパ各国で普及・展開したいわゆる複式簿記の移植の時期であった²⁾。この移植の主たる担い手は、中世スウェーデン経済の成熟期まで同国と経済的な交易関係の深かったヨーロッパ各国の商人、とりわけドイツ及びオランダの商人であった。^(注)これらの商人を媒介としてスウェーデンに移植されたいわゆる複式簿記は、その後18世紀より19世紀の中葉にかけてスウェーデン経済の発展と共に定着・普及していった。わけでもそれは、スウェーデンのいわゆる「工場時代」の到来を背景として、鉱・工業部門の企業の記録・計算の領域においてめざましかった。その発展水準は、少なくともこの領域における同時代のヨーロッパ各国の発展水準と比較しても決して見劣りすることはなかったといわれる。それは、まさしくスウェーデン近代会学計の前史における「スウェーデン工場簿記の黄金時代 (den svenska bruksbokföringens glansperioden)」として一時期を劃することになるのである。(資料1—(4), s. 84.)

(注) スウェーデンへのいわゆる複式簿記の伝来を媒介したドイツーハンザ商人及びオランダ商人の商業活動について——

この問題については次号のⅣ（＝17世紀におけるスウェーデンの経済発展の一般的動向、——その概観——）において、スウェーデン中世経済を特徴づける基本的・一般的な枠組みとの関連で少々詳しく論ずる。ここではさしあたりスウェーデンへのいわゆる複式簿記の伝来にたいしてドイツーハンザ商人やオランダ商人が与えた影響について、スウェーデン近代会計学の始祖ともいふべき Oskar Sillén や現代北欧の簿記史家 Axel Grandell がつぎのようにのべていることに注目しておきたい。

Oskar Sillén によれば、「スウェーデンの商業活動にとって、1300年代及び1400年代、そして1500年代の前半においてさえ、ハンザは本質的な役割を演じた。ドイツとの関係は、それ以後幾世紀もの間にわたって非常に活発であった。ネーデルランドとも活動的な関係が維持された。ドイツ及びネーデルランドの多くの商人達は、1500年代及び1600年代にはスウェーデンの商人のための教師として強い影響を与えた。そこでわれわれが主張しうことは、ドイツ人及びオランダ人は、商業実践と商業教育にかんして、より初期の時代のイタリア人が南部及び中部ドイツにおいて占めていたのと同様な重要性を、スウェーデンにおいて占めていたということである。大英帝国との取引も維持され、とくにそれは、イエテボリー（göteborg）を通じて行われ、……多数のイギリスの商人達がスウェーデンに定住した。とはいえこのことは、スウェーデンの実務に何らかの評価すべき一般的な影響を与えることはなかったのである。英語の商業教科書（handelsläroböcker）——同じくフランス語のそれも——は、1900年以前のスウェーデンでは非常にまれである。」（資料1—(4), s. 84.）

Axel Grandell もまた、すぐ後にみるように、スウェーデンに現在まで保存されている最古の著名な会計帳簿の一つである Märten Wewitzer-Rosenstier-nas arkiv を中心とする、当時の会計事情の検討の結果をつぎのようにのべ、いわゆる複式簿記のストックホルムへの導入を起点とする、一国全体としてのスウェーデン——フィンランドへの導入が、ドイツーハンザ商人及びオランダの商人によること明示している。「これらのすべてを要約すれば、われわれはつぎのように主張しうる。すなわち複式簿記は、1600年代の初頭にスウェーデン——フィンランドで行われるようになったこと、そして……この新しいエポック・メーカーの方法にかんする知識は、一部はドイツの、また一部はオランダの商人及び記帳係（bokförare）であったということである。」（資料1—(6), s. 47.）

スウェーデンへのいわゆる複式簿記のこうした伝来の左証としてしばし

ば引き合いに出されるのは、スウェーデン——フィンランドに保存されている最古の商人の会計諸帳簿、とりわけ「ストックホルム国会図書館 (Riksarkivet i Stockholm)」に保存されているつぎの三つの帳簿である。

(1) Mårten Wewitzer-Rosenstiernas arkiv, (2) Bröderna Abraham och Jacob Momma-Reenstiernas arkiv, (3) Handel och Sjöfart, Enskilda räkenskaper.

これら三つの会計帳簿のうちでも、さしあたり Axel Grandell の所説にしたがってここで引き合いに出し、紹介と若干の検討を加えたいのは、(1) の会計帳簿である。

Axel Grandell によれば、この帳簿は Mårten Wewitzer-Rosenstierna^(注) という商号をもった商企業のそれである。

(注) Mårten Wewitzer-Rosenstierna の略歴について——

Mårten Wewitzer-Rosenstierna は、スウェーデン中世経済の成熟期の開始の契機となった政治的背景としてのかの「偉大なる帝国」の時代 (1600年～1720年) の開幕とともに、1603年 (約21歳の頃) 北ドイツの一地方よりストックホルムへ移住し、その市民とくに商人となった。その商業活動は、当時のスウェーデン王室への財貨の供給を中心に、それ以外にもきわめて広範囲にわたった。かれは、王室への財貨の供給わけでもテーブル・クロス、シルク、サテン、ヴェルベットなど国王の衣服を作るため、「Kungliga Kladkammaren」という会社を設立した。そしてかれは、スウェーデン王国へ貢献するという責務を国王によって負わされた。加えてかれは、かれ自身が非常に興味を抱いていた銅会社の重役であった。(ちなみにいえば銅産業は、次号のⅣでみるように、スウェーデン中世経済を特徴づける基本的・一般的な枠組みを前提としながら、スウェーデンが北欧の「偉大なる帝国」としての政治的地位を確立・維持するために行った相次ぐ戦争の戦費調達上必要とする輸出を支える第一義的な基軸産業であった。そしてその大半は国営によって採掘・加工され、輸出の担当者は、さしあたりはかつて北海—バルト海沿岸を中心とし、仲継貿易としての北欧商業の支配者であったドイツ—ハンザ商人、ついでオランダの商人であった。) かれは、1626年には国王によって議会の出納係に任命され、1633年には国家の出納係となった。こうしてかれは、王室・国家財政を管理する重鎮としてその地位を確立し、やがて Rosenstierna の名をもって貴族に列せられた。(次号のⅣでみるように、ドイツ—ハンザ商人は、15世紀末葉の地理上の

発見に伴うかの商業革命の進行と共にオランダ商人の抬頭によって北海—バルト海沿岸を中心とする北欧商業圏におけるその覇権を失うようになった後にも、なお依然としてスウェーデンにたいして多大な経済的・政治的な影響を与えていた。そしてスウェーデンが「偉大なる帝国」の構築のための経済的支柱として採択した一連の経済政策のうちでも、殖産興業政策の一環としての鉱山業とそれを基礎とする輸向け金属産業の育成は、労働手段・技術体系に必要とする資本調達を先進中・西部ヨーロッパ諸国に依存しなければならなかった。そしてそれによりスウェーデンは、旧来の閉鎖的な地理的条件の制約を破って、中・西部ヨーロッパ世界と自ら交易する糸口を与えられたのであった。その点で Märten Wewitzer-Rosenstierna にたいする上記のような国家的な処遇もまた、こうした時代の到来を象徴する一指標であったといえる。だがまたかれは、その公的活動と共に、王室・国家と結びつきつつ、各種の個人的な事業活動に着手し、1638年に死亡したときには鉱山業、手工業としてのハンマー工場、鉄鋼所、製銅所、醸造所、造船所など多くの企業を所有していたといわれる。(資料1—(6), s. 43.)

Märten Wewitzer-Rosenstiernas arkiv は、期間的には1621年—1658年にわたる、シリーズ No. 1—No. 9 より成る一連の会計帳簿である。

この会計帳簿が、いわゆる複式簿記のスウェーデンへの移植期における会計帳簿を代表するという点からみて、この会計帳簿の総体的に顕著な特徴をあげられるとすれば、それは、つぎの二点に絞られる。(1)この一連の会計帳簿における記帳は、その初期における一部が単式簿記によるものであることを除けば、原始的な形態にせよ複式簿記によること、(2)当時の取引・企業形態の存在様式に対応して会計期間概念を欠如していること。

単式簿記による記録は、1621年—1638年にわたる会計帳簿——Axel Grandell は、この会計帳簿のシリーズ No. には直接ふれていないが、かれの記述の内容より推察して No. 1 であるように思われる——であり、「注記ずきの羊皮紙で装丁された勘定帳 (en i pergament bunden kontobok med noteringar)」(資料1—(6), s. 42.) だけから構成されている。この「勘定帳」にはさしあたり人名勘定 (personkonto) のみが設定されている。その点ではこの「勘定帳」は、いわゆる単式簿記教科書の最初の著者といわれる Giovanni Antonito Tagliente (1525年) (資料1—

(1, S. 13.) の場合と同様に、債権・債務の発生・消滅を記録・計算するために使用される。だがまたこの債権・債務の発生・消滅に必随する現金収支の記録・計算＝現金勘定がそこに含まれることによって、この「勘定帳」は、ドイツ簿記史において一般にいわゆるイタリア式複式簿記法の総勘定元帳の分割による、「債権債務帳」とよばれるものに相当することになる²⁾。
(資料1—(6), s.s. 74–75.)

複式簿記による会計帳簿は、シリーズ No. 2—No. 9 である。このうち No. 2—No. 4 及び No. 7—No. 9 は一括して製本され、No. 5 及び No. 6 は独立した形をとっている。その理由は、シリーズ No. 5 及び No. 6 が、Mårten Wewitzer の死亡 (1634年) の後に新たにこの事業に社員として参加した、かれの息子と推定される Walentius Wewitzer とドイツ人の Joachin Eckhorst の二人により、1638年—1642年という期間にわたって他の会計帳簿からは独立して作成されたことによる。またちなみに例えば Joachin Eckhorst は、シリーズ No. 2 及び No. 3 の会計帳簿の作成にもあたっている。こうして記帳にドイツ人が加わることによって、上述の単式簿記による会計帳簿 (シリーズ No. 1) も含めて少なくともシリーズ No. 4 まで、この会計帳簿はドイツ語で記帳されている。(資料1—(6), s. 45.)

総じてシリーズ No. 2—No. 9 における記帳は、基本的には Luca Pacioli が「スンマ」で示した方法 (いわゆる複式簿記法) によって行われている。ただここでの帳簿組織は仕訳帳及び元帳より成り、原始記入は、日記帳を媒介とすることなく仕訳帳で直接行われたようである。元帳には「人名一及び物財勘定 (person-och sakkonton)」の他に、「損益勘定 (vinst-och förlustkonto)」, 「資本勘定 (kapitalkonto)」, 「在庫品勘定 (inventarie-konto)」及び「残高勘定 (balanskonto)」などが出現している。この点でこの会計帳簿を少なくとも純粹に帳簿締切の技術という側面から評価するとすれば、それは Luca Pacioli の「スンマ」のそれをはるかにしのぐ、より発展した形態であった。そしてこのことは、われわれが、「スンマ」以来

いわゆる複式簿記が16世紀に入ってヨーロッパ諸国でその伝来と普及をつうじて新しく展開・深化を遂げた——それは、大まかにいえば、一方では、例えばドイツの Wolfgang Schweicker や Sebastian Gammersfelder, フランスの Christoffels Jan Ympyn, イギリスの James Peele, オランダの Simon Stevin などの所説にみるように、いわゆるヴェニス式簿記法それ自体の一そうの展開・深化として、他方では、例えばドイツの Matthäus Schwartz, Heinrich Grammateus, Johan Gottlieb や、ドイツ人であるが、フランス簿記史上代理人簿記の代弁者としての Valentin Mennher などの所説にみるように、この簿記法の基本的な計算技術を支える“貸借複記”という論理を基本としながらも、勘定記入の説明とりわけ商品取引のそれにみられる人名勘定的な借主・貸主という思考形式の排除や、これを前提とするイタリア式元帳の分割などいわゆるドイツ式簿記法の形成・発展の過程として示されであろう³⁾——という事実を思いうかべるならば、きわめて当然のことであったといえる。とはいえここでの“balans”は、依然としてたんなる元帳の締切に伴う「記帳の形式的な正確性を管理するために行われるべきところの試算表 (en råbalans, som skulle uppgöras för att kontrollera bokföringens formella riktighet)」(資料1—(6), s. 44.) にすぎなかった。いいかえればそれは、期間損益計算の下でみるような期末決算整理事項の明確な認識とその期末決算評価を媒介として作成されるものではなかった。そしてこのことは、同時にまた「統一的に限定された会計期間 (enhetligt avgränsade redovisningsperioder)」という概念の欠如という問題と並んで、当時のスウェーデンにおける簿記・会計実務に一般に当てはまることであった。もとよりこうした会計期間という概念やそこより生ずる期末決算評価という思考の欠如が、当時のスウェーデンの経済発展の程度とそれに呼応する商取引形態ないしは企業形態の存在様式に起因することはいうまでもなかった。こうした条件の下では、ちなみにいえば、当面問題としている会計帳簿のうち2冊は、1634年1月—1635年5月まで、すなわち1年5ヶ月にわたる記録で

あり、それ以外のものは、これを上まわる期間の記録となっている。後にも再度みるように、当時のスウェーデンにおいて会計帳簿の締切が行われるのは、仕訳帳及び元帳が完全書き尽くされた場合か、さもなければ特残な事情（例えば当事者の死亡に伴う相続財産の分与問題や企業の販売など）による場合であった。（資料1—(6), s. 87.）当面問題としている Mårten Wewitzer-Rosenstiernas arkiv もまた、こうした左証の一つである。

上述のようにこの会計帳簿は、期間的には1621年より1658年にわたるが、なお Axel Grandell によれば、Mårten Wewitzer がすでにこの会計帳簿の作成以前から、「組織的な簿記 (en ordnad bokföring)」としての複式簿記による会計帳簿の作成を試みていたことが知られている。われわれはその一例として Mårten Wewitzer の死後に発見された商業帳簿をあげることができる。その間の事情について簡単にふれるとすれば、それはこうである。Mårten Wewitzer の死後、故人の財産の管理人である Robert Lichter なる人物は、その財産の分与問題をめぐって1662年に訴訟をおこし、翌年にドイツ語で書かれた Mårten Wewitzer の商業上の諸文書について、そのリストを作成した。そこには1623年—1625年、1625年—1626年、1627年—1630年の各期間にわたる元帳 3 冊、1627年—1630年の仕訳帳が含まれていた。そしてこれらの訴訟用の証拠書類は、上述の Mårten Wewitzer-Rosenstiernas arkiv のシリーズ No. 1 (1621年—1638年) の記帳方式がいわゆる単式簿記によるものであったのにならして、すでに複式簿記に基づく記録計算となっていた。さらにまたかれの死後に国王は、故人の財産を没収することを要求したが、相続人達は、国王のこの要求を多年にわたって拒み続けた。つい1692年 Robert Lichter の死亡に伴い、国王は直ちにこの管理人の手中に残された財産を没収した。その際出てきた同企業の商業帳簿の一部が現在でも保存されている。そしてそこには、元帳、仕訳帳、現金出納帳が含まれ、それらのうちでも最古のものは、上述の Robert Lichter の手による Mårten Wewitzer の商

業上の文書目録よりももっと古い1613年からの仕訳帳である。(資料1—(6), s. 46.) これらのことは、かれが北ドイツより1603年にストックホルムに商人として定住したとき、すでに複式簿記による帳簿記入を行っていたこと、それはまた、かれの母国北ドイツでもこの分野における先進の南ドイツと同様にすでに1500年代の後半にはいわゆる複式簿記がドイツ式簿記法として新たなる一そうの展開・深化を遂げていたことからみて、当然であった。(資料1—(6), s. 47.) とはいえかれ及びかれの相続人達は「何らかの規則的な年次帳簿締切 (några regelbundna årsbokslut)」をすることはなかったといわれている。(資料1—(6), s.s. 87-89.)

Mårten Wewitzer-Rosenstiernas arkiv にみられるこうした複式簿記の採用は、すぐ後にみるように、この世紀の中葉にきわめて未熟・不完全なものであれ、スウェーデンで出版された二冊の商業簿記教科書——その一つは当時オランダより流入したオランダの複式簿記書のスウェーデン語翻訳版、他の一つはドイツの複式簿記書に依拠するドイツ語版の複式簿記書——の出版とも関連して、当時のスウェーデンでは「この方法が当時より広範囲にわたって実行されていたこと、及びその普及の必要性が存在していたことを明確に示すのである。この方法がすでに1500年代にスウェーデンで知られていたということを暗示するものは、どこにもない。」(資料1—(6), s. 47.)

以上、17世紀前半におけるスウェーデンへのいわゆる複式簿記の伝来の左証の一つとしてスウェーデンにおける現存する最古の会計帳簿の一つである Mårten Wewitzer-Rosenstiernas arkiv をとりあげ、その内容について簡単な素描を試みた。本項を閉じるにあたってその当面の結論として Oskar Sillén のつぎ言葉をもってこれに代えることにしたい。

「これまで見出されるスウェーデンの最古の商業帳簿は、1600年代の初頭から出現する。そしてそれから結論として認められることは、すでにこの時代に複式簿記 (dubbla bokföring) が、その形態としては未熟のまま導入されていたということであり、このことは、一般に1500年代のドイツ

及びオランダ王国において複式簿記が出現していたのと同様である。スウェーデンの実務上の非常に多くの商業帳簿は、オランダ語ないしはドイツ語によって記帳され、それはおよそ1700年まで続いた。ここより（スウェーデンにとっては……引用者挿入）南に位置する国々からの影響が全く明白となるのである。」⁴⁾（資料1—(4), s. 48.）

それではつぎに、いわゆる複式簿記の、ドイツ—ハンザ商人及びオランダの商人を媒介とするスウェーデンへの伝来の更なる左証として、しばしば引き合に出される、スウェーデンで出版された2冊の最古の商業簿記教科書についてとりあげ、その簡単な紹介と若干の検討を加えることにしよう。

（注1） われわれが複式簿記の生成の歴史的な起源についてふれようとする場合、最も基本的なことは複式簿記の本質規定をどのように把握するかということである。複式簿記の本質規定をめぐって一般には主として二つの見方が成立する。（小島男佐夫著「複式簿記発生史の研究」, 58頁。）すなわち(1)形式的規定と(2)内容的規定。

形式的規定は、基本的にはそこでの計算内容（＝計算対象）と計算形式とを論理的には一応区別し、複記式思考とその思考の具体的な表現形式としての勘定形式の形成に、複式簿記の本質を求める立場である。これにたいして内容的規定は、大まかにいえば、そこでの計算内容を重視することより出発して、その内容に相応わしい計算形式の形成の問題として複記式思考とその表現形式としての勘定形式の形成を追求する立場、ないしは計算内容（＝計算対象）と計算形式（＝計算技術）との一体的な把握を説く立場である。前者によれば、複式簿記の生成の歴史的な起源をめぐる研究は、複式簿記の生成の経路・時期・発祥地域とその普及・拡大の問題＝「複式簿記の形式的発展の問題」が中心となる。後者によれば、それは、その生成要因・その経済的な歴史的機能・その機能に呼応する会計実践の具体的な内容をなど、その「実質的な歴史研究」を主題とする。（泉谷勝美著「イタリア簿記史論」, p. 1.）

複記式思考とその思考の表現形式としての勘定形式の形成に力点をおく形式的規定は、複式簿記の起源をはるかに古代ローマ帝国とりわけ西ローマ帝国における支配階級である貴族（＝奴隷所有者としての主人）とそれに人身的・身分的に服従する奴隷との間に成立する財産（＝王室及びその家計のそれ）の委託とその保管・管理運用の関係（＝master-slave, charge-discharge の関係）をめぐる、会計責任の設定と解除にかかわる一連の過程の中に、その起源を求

める立場であり、それは一般には古代ローマ説とよばれている。そしてこうした財産の保管・管理運用を基軸とする会計責任の設定とその解除という思考を媒介とする簿記の歴史的な展開は、例えばイギリス中世封建制の下での荘園における領主と執事の間に成立をする計録・計算・報告の会計責任の関係として展開される。われわれはこのような所説のわが国における代表的な代弁者の一人として、江村稔教授（「複式簿記生成発達史論」第一編 複式簿記生成史論・第三章ローマの会計とその特質）をあげることができる。ここでわたくしは、複式簿記の生成のメルクマールを複記式思考と勘定形式という複式簿記の形式的特徴の発現に求められる江村教授の所説に代表されるような代理人説について深く立ち入り検討することは、本稿の直接的な課題ではないので避けることにする。さしあたりここで注目しておきたいことは、代理人説は、財産の委託とその管理運用という、きわめて稚拙な形態であれ、いわば一種の経営管理思考に複式簿記の生成の起源を求めるという点で、それなりの一定の意味をもっているということである。こうした思考を一そう敷衍することが赦されるとすれば、代理人という概念がたとえ超歴史的な概念であったとしても（芳木虎雄著「近代会計成立史論」, 148-149頁.），そこに含まれる経営管理思考は、経済体制のいかんを問わず、どんな経営体にも十分適用可能性をもつものと仮定しうるからである。事実筆者が少なからず関心を抱いているスウェーデンの新鋭の会計学者である Agneta Stark の共著「Social redovisning」（Stockholm 1978.）もまたその左証の一つとなりうる可能性をもっているといえよう。最も原始的な形態における代理人説（古代ローマ説）の下ではさしあたり記録・計算・報告の現実の担当者は、奴隷である。かれは財産の管理運用の委託者たる主人とその受諾者としての自己との間の委託・受諾という人的関係の成立とその解除を記録する。だがまた同時にこの人的関係の成立は、委託された財産の管理運用それ自体の、財産という物の増減変化の記録を必随する。これにより主人と奴隷の間にみられる記録・計算・報告は、一方では主人と奴隷の人的関係それ自体についての、他方ではこの人的関係に必随する財産の増減変化についての記録・計算・報告の過程として認識されることによって、二重記録＝複記記入（主人と奴隷との人的関係とそれに伴う財産の増減変化の対応的記録）が行われることになる。

複式簿記の本質規定についての形式的規定を基軸とする複式簿記の起源にかんするこのような古代ローマ説ないしは代理人説にたいして、複式簿記の本質規定についての内容的規定は、A. C. Littleton が指摘しているように（片野一郎訳「リトルトン会計発達史」前編・複式簿記の生成と発展・第二章複式簿記の生成要因, 22—33頁.），ヨーロッパ中世経済わけでも経済的・政治的・社会的制度としての封建制の内部における物的基盤としての農業生産力の発展を

前提とする商品・貨幣流通の展開とそれに伴う都市の発生を契機として発展したイタリア主導型の仲継商業を本質とする南欧商業の展開（さしあたりは遠隔地商業の展開，ついでその定着化），いいかえれば中世イタリアの前期的資本としての商業資本ないしは高利貸資本の発展のうちに，複式簿記の発生の起源を求める。ここでは複式簿記は，高利貸資本の簿記としてのフローレンス式簿記であれ，商業資本の簿記としてのジェノア式簿記であれ，あるいは勘定の体系化という点でその一そうの発展・完結を示すヴェニス式簿記であれ，複式簿記は総じて資本の簿記・資本の利潤計算手段として成立すると説かれる。わが国におけるこうした論者の代表者としてわれわれは，黒沢清教授（『改訂簿記原理』第一編・第二章複式簿記の発生史的考察，23—24頁．），小島男佐夫教授（『複式簿記発生史の研究』第一章複式簿記の起源に関する諸説，1—41頁．），木村和三郎教授（小島男佐夫共著『新版簿記学入門』，5頁以下．）泉谷勝美教授（『中世イタリア簿記史論』第二章複式簿記の記源，59—109頁．），その他の論者をあげることができる。中世イタリア起源説は，個別的には上記のように各種の所説があり，またそれに応じて複記式という計算思考とその計算技術的な表現形式としての勘定形式の形成過程の説明について立ち入ってみれば，その説くところは必ずしも同一ではない。とはいえここで必要なことは，複式簿記は，何よりもまず第一義的には資本の簿記・資本の利潤計算の手段として成立したこと，かつまたそのための計算技術としての複記式思考とその具体的表現形式としての勘定形式は，人名勘定・物財勘定の他に資本の果実としての損益を記入するための何らかの損益勘定——時としては別商品勘定がこれに代替するにせよ——とその損益の帰属を示す資本金勘定——もとよりこの勘定もさしあたりは人名勘定の性格を賦与されていたが——の成立が，どんなに未熟で稚拙な形であっても，形成されることによって定結するというを確認しておくことである。それと同時にこれに関連してなお一言つけ加えたいことは，世界最古の印刷された簿記書としての「スノマ」（1495年）の著者である Luca Pacioli が，中世イタリアにおける前期的資本の運動にかんして北部イタリアの各地で商人的会計実践として行われていた複式簿記法を集大成し，これを「ヴェニス式簿記法」として呈示したこと，この「スノマ」でみられる簿記論は，その帳簿組織・損益勘定の処理法・元帳諸勘定の締切方法などを片岡義雄教授の研究（片岡義雄著「増訂パチョーリ『簿記論』の研究」第2版）によって迎ってみると，それは，その後16世紀をつうじてヨーロッパ各地に伝来・普及し，より発展した形態を展開する複式簿記論と比較すれば，必ずしも高水準にあったとはいえないが，「スノマ」はその普及・展開の起点として決定的な意味をもったこと，そして筆者が本稿の主題としている問題もまた，Luca Pacioli の簿記論を起点とした複式簿記の普及・展開の一環，いいかえればそ

のスウェーデン版ともいうべきものであること、そこでまた筆者が本稿でいわゆる複式簿記という表現を使用する場合には、それが Luca Pacioli の「スママ」によって代表されるイタリア式簿記法を指していることなどである。

(注2) 15世紀末葉に中世イタリアの各地において前期的資本の簿記としてイタリア商人の間に商人的慣行として広く普及していた複式簿記実践を Luca Pacioli が「スママ」によって集大成して以来、16世紀はこの「スマン」に象徴されるいわゆる複式簿記のヨーロッパ各地への普及とその展開の過程であった。この普及と展開の過程の全貌については、本稿の直接的な課題ではないので立ち入ることを避けた。ここでは、17世紀前半にスウェーデンへ伝来したいわゆる複式簿記の内容について少しでも理解を深めるために、一般にさしあたり16世紀ドイツにおける複式簿記に広くみられる「債権債務帳」について簡単な説明をしておくことにしたい。

ドイツの古典的に著名な簿記史家 Balduin Penndorf は、その名著 *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland* (Leipzig, 1913) においてドイツ簿記史を三つの発展段階に区分しているが、この区分によれば、16世紀初頭より末葉にいたる一世紀はドイツ簿記史上その発展と完成の時期として位置づけられる。(Balduin Penndorf, *ibid*, Vorwort, IV.) 周知のようにこの時期のドイツ簿記史の一定の発展とその展開の指標としてしばしば引き合いに出されるのは、(1)当時のドイツの前期的資本の代表的担当者としての南ドイツにおける die Fugger の1515年以来断片的に存在する会計資料と die Fugger の記帳係であった Matthäus Schwartz がドイツ語で執筆した最初の複式簿記書(1518年)の翻刻版 (Balduin Penndorf, *ibid.*, S. 49, Alfred Weitnauer, *Venezianische Handel der Fugger nach der Musterbuchhaltung des Matthäus Schwarz, München und Leipzig, 1931.*), (2)16世紀の著名な数学教師 Johann Neudörfer の弟子 Paulus Behaim の手による、南ドイツ商人のヨーロッパ商業圏における活動の式器として機能した銅・銀などの鉱山業の会計帳簿である「Der Herren Kessentalerischer Perg=vnd Schmeltzwerks zu Kitzpühl Haupt Buch Anno 1587」である。(Balduin Penndorf, *ibid.*, S. S. 90-92.)

(ちなみにいえば、およそ10世紀より11世紀にかけてイタリアの商人が地中海沿岸を中心に東方貿易に着手し、十字軍の遠征を契機に東方貿易を独占するようになって以来、かれらが東方の奢侈品を輸入する代償として東方へ輸出したのは銀、銅、毛織物などであり、15世紀末葉より16世紀の中葉までこれらの金属の供給者として一定の役割を果たしたのは、次号のⅣでみるように、南ドイツの銀・銅鉱を所有する領主と結合していた南ドイツ商人であった。) このような16世紀におけるドイツ複式簿記の指標わけても die Fugger の会計帳簿と同家の記帳係 Matthäus Schwartz の複式簿記書にかんしては、わが国でも

多くの研究成果がみられる。例えばわれわれは、最近の新しい研究成果として代表的なものを二、三、あげれば、岡下敏著「シュバルツ簿記書の研究——ドイツ会計史——」(同文館, 昭和55年), 林良治著「ドイツ簿記・会計学史」(『ドイツ16世紀簿記発達史研究の端緒と展開』及び3『フッガー家簿記に関する一考察』税務経理協会, 昭和57年), 白井佐敏「ドイツ会計史」(黒澤清総編集「体系近代会計学Ⅳ, 会計史および会計学史」第六章, 中央経済社, 昭和54年.)などである。こうした研究の成果に立ち入って検討することは、本稿の直接的な課題ではないので避けることにする。ただ本稿との関連でこれらの研究成果をふまえてここで注目したいのは、問題となっている二つの会計資料は、「スンマ」以来のいわゆるイタリー式複式簿記の伝統であった帳簿組織(日記帳・仕訳帳・総勘定元帳)のうち、総勘定元帳(——Balduin Penndorfによれば、ドイツでは一般に Hauptbuch に相応するものは、時として Schuldbuch とよばれた (ibid., s. 17)——)を、厳密な意味での債権債務帳 (Schuldbuch) と商品帳 (Kaps) に分割して、前者には現金勘定と人名勘定とを、後者には口別商品諸勘定を記入して、借主・貸主の概念は極めて厳密に解釈されたという点である。(白井佐敏『ドイツ会計史』(黒澤清総編集「体系近代会計学, VI. 第6章」)

ついでながらいえば、こうした二つの会計史料にたいして、スウェーデンへの複式簿記の伝来事情について顧みるとき、しばしば引き合に出されるこれとほぼ同時期のドイツにおける二冊のつぎの簿記書もまたドイツ流の帳簿組織の体系をとっている。すなわち(1)Heinrich Grammateus (または Heinrich Schreiber)の算術書「Künstliche Rechenbüchlein」の一編「Buchhalten durch Zornal Kaps / und Schuldbuch auff alle Kauffmanschafft」(1518), (2) Johan Gottlieb の著作「Buchhalten, Zwey künstliche vnd verstendige Buchhalten usw.」(1546)である。(Balduin Penndorf, ibid, ss. 108-113.) わけても(2)の Johan Gottlieb の著作は、次項「スウェーデンにおける最古の二冊の商業範記教科書」でふれるように、スウェーデンにおける複式簿記教科書の出版との関連でその与える影響は多大であった。

(注3) Luca Pacioli の「スンマ」以来、16世紀におけるいわゆる複式簿記のヨーロッパ各地への伝来・普及・展開と17世紀におけるそれについては、後述のように、次号のⅤ(＝スウェーデン近代会計学「前史」における出発点の後進性)との関連で再び簡単にふれる。

(注4) 「Handelshögskolan i Stockholm」の創設以来、同大学の簿記・会計学部門を担当し、ドイツの E. Schmalenbach や E. Wlab を師として自己の学問体系を構築していった、スウェーデン近代会計学の始祖ともいふべき Oskar Sillén の簿記・会計学上の諸問題にかんする所説については、別稿を

予定している。ここで本稿との関連で一言しておきたいのは、かれの比較的初期の時代に執筆された簿記書 *Moderna Bokföringsmetoder—med särskild hänsyn till fabriks- och varuhandelsföretag*, Första delen (Första upplagen, Stockholm, 1914, Tredje upplagen, Stockholm, 1927.) の Kap. 1. *Bokföringsteknikens utveckling* で展開されている簿記史である。第3版は第1版の増補改訂版であるが、その基本的な骨子はほぼ同一であるといつてよい。かれの簿記書第3版の第1章で取扱われている簿記史は、簿記史概説とでも命名した方がよいように、複式簿記の起源については古代ローマ説の説明より出発し、ついで中世イタリア説についてふれ、そしてスウェーデンへの複式簿記の伝来とその普及の過程については、広い意味での欧米諸国における複式簿記の発展の一環として取扱っている。この著作におけるスウェーデン簿記史の論述の中心は、どちらかといえば19世紀スウェーデンにおけるいわゆる「工場簿記」の発展におかれている。それでも18世紀スウェーデンにおいてさえ、「工場簿記」のみならず商業簿記の展開が、依然として外国の影響とりわけドイツの影響下にあったことが強調されている。(Oskar Sillén, *ibid.* s.s. 34-35.) (ちなみにいえば資料Ⅰ—(3)及び(4)は、この著作の成果に立って文献史的視角より執筆されたのである。)

Ⅱ スウェーデンにおける最古の二冊の商業簿記教科書

ここで問題とする二冊の商業簿記教科書とは、

- (1) Henrich Oloffsson Hortulanus, *Räkne-Book* (1 uppl. Nyköping, 1643, 2 och 3 uppl. Göteborg, 1670 och 1674.)
- (2) Cryiacus Morsheidt, *Instruction über dass italienische Buchhalten* (Stockholm, 1669.) である。

(1) の Henrich Oloffsson Hortulanus の著作が当面の課題にとって占める意義は、それが、1620年代にオランダ（ネーデルランド）で出版された簿記書の一つ、すなわち Johannes Buingha, *Oprect Fondament en de Principalen Inkoudt van het Italiens Boeckhouden* (Amsterdam, 1627.) のスウェーデン語翻訳版であること——ちなみにいえば Johannes Buingha は、同時代のオランダにおいて Stevin 以後のオランダ皇帝下の簿記の記述者として著名であり英国では簿記教科書としてそ

の著作がしばしば利用されたこともあるといわれる Hendrick Wagninghem van Campen (1570-1627) の弟子であり、数学者であった(資料Ⅱ—(6), 180頁—181頁)——, かつまたそれが, スウェーデンでその母国語により始めて出版された「簿記教科書 lärobok i bokföring)」であること, 加えてそれは, 「スンマ」と同様に, かれの数学書の付録として「簿記にかんする説明と助言」という表題を付せられていることなどである。

この著作の大半は, 「いろいろ違った 営業取引 (olika affärstransactioner)」がどのようにして記帳されるかという説明を, 問答形式で展開することに当てられる。この著作が, スウェーデンにおけるごく初期の商業簿記の分野における複式簿記書——しかもオランダの文献からの翻訳書——であることから, 今日, スウェーデンの簿記・会計上基本的な専門用語として定着している用語は, いまだ使用されていない。例えば借方・貸方は, per・an ではなくて Debet・Til で示され, また勘定科目という言葉は, post ではなくてイタリア語の partita より派生している partie という言葉をもってこれに当てている。(ちなみにいえば, スウェーデンの簿記論で一般に借方・貸方という用語が, per・an をもって示されるようになるのは, 19世紀に入ってからである。) ここでは帳簿組織としては, 完全にイタリア式簿記法のそれと同じく, 日記帳 (memorial) または財産目録 (inventarium), 仕訳帳及び元帳が示されている。加えてすべての「手数料取引 (comissionsaffärer)」については, 仕訳帳への記入に先立って, 唯一の補助簿として「現金出納帳 (Factor Bok)」が設けられ, そこへの記入がなされている。(資料1—(6), s. 49.) 記帳は財産目録の作成から開始する。事業活動による損益の把握は, 総括損益計算にたいする口別損益計算を基本として各口別商品勘定につき, 「終了した 諸取引ごとに (発生する……引用者挿入) 損益のための, その時々を決済勘定 (löpande avräkningskonto för vinster och förluster på avslutade affärer)」として, 「損益勘定 (Winst och Förljst Räckningen)」が使用される。(資料1—(6), s.s. 48-50.) 「帳簿締切 (bokslut)」は, 基本的には, この著

作より約100年以前(1546年)に Nürnberg で出版された Johan Gottlieb の著作と同一観点に立脚するものであったといわれる¹⁾。(資料1—(6), s.s. 86-87.) その期間は、記帳の開始より一年後あるいはもっと長期にわたる。そしてこの帳簿締切に際しては、“bilantze (balans)” を作成しなければならない。ここでいう “bilantze (balans)” については、つぎのように説明される。「Bilantze の借方にある財は、売れ残り (äro oförsälde), かつ繰延べられるもの (öfwerblefne) である。Bilantze の貸方にあるものは、支払義務のあるもの (skyldigh at betala) である。Bilantze の借方にあるすべての人々 (alle personer) は、あなたにその残っている残高に応じて支払うべき義務を負うものである。そして貸方に存在する借方残は、あなたが現在保持するものないしは当初から保持していたものである。」(資料1—(6), s. 50.) Oskar Sillén が指摘しているように(資料1—(3), S. 124.), 上記引用文にみる「借方にあるすべての人々」という表現は、明らかに債権・債務の発生・消滅にかんする諸勘定への貸借記入を借方・貸方という言葉の本来の意味に沿っていわゆる人名勘定の借主・貸主という思考形式によって説明しようとする、16世紀ドイツ簿記史における Heinrich Grammateus や Johan Gottlieb の簿記論の伝統に沿う、当時の一般的な傾向を示すものであろう。そしてまたこうした伝統は、「借方にある財は、売れ残り云々」という表現によって債権債務関係の記録を除く諸取引、とりわけ商品売買取引については人名勘定の借主・貸主という思考を排除し、仕入・販売という形式をもってこれを説明しようとすることにも明確に現われている。このことは、いわゆる複式簿記が16世紀の先進ヨーロッパ諸国で新たな展開・深化を遂げる過程、とりわけ本項の(注1)にみるように、16世紀ドイツ簿記史における二人の所説にみられる借方・貸方という用語が示唆するように、それらは漸次に本来の意味を失い、記号化していったことを念頭に入れるとすれば、それなりの意味をもつといえるであろう。加えてここでの “Bilantze (balans)” は、Axel Grandell もいうように、Luca Pacioli の bilancio よりも、

はるかに進歩したものであった。上記引用文における「売れ残り云々」という表現は、全体損益計算にたいする期間損益計算——たとえそれが非定期的なものであるにせよ——期末残高の確認とその次期への繰越という問題への認識が潜在していることを示唆するであろう。とはいえ Henrich Ollofsson Hortulanus の商業簿記教科書における元帳には、今日みるような残高勘定に相当するいかなる slutbalans も存在せず、帳簿締切は一種の「資本勘定 (Capital Räckning)」で行われた。(資料1—(5), S. 10.) その点でこの「資本勘定」は、まさしく「帳簿締切のための唯一の勘定 (enda bokslutkonto)」であった。そしてまたこのような帳簿締切方式も、本項の(注1)にみるように、16世紀ドイツ簿記史の流れに沿うものであった。総じてこの著作は、訳者自身が簿記技術に精通していないことから、翻訳それ自体のまずさに加えて、その原典の内容について正確な理解力を欠き、そのため不明瞭な箇所や部分的な誤謬を含むといわれる。

(資料1—(4), s. 64, 資料1—(5), S. 10.) とはいえこの著作は、1738年——ちなみにいえばこの年は、1700年代に入って最初にスウェーデンで簿記教科書、それもドイツの簿記教科書「Der ganz neu ankommende Buchhalter」(Georg Gottlieb Heyne, Frankfurt und Leipzig, 1726.) が P. A. Billberg によるスウェーデン語翻訳版として「イタリア式簿記法の簡単な情報 (Kort Underrättelse om Italienska Bokhålleriet, Stockholm, 1738.)」という表題の下に出版された年であるが(資料1—(6), s.s. 51—53.)——までスウェーデン語で書かれた商業簿記の唯一の入門書として、つぎにみるドイツ語による Cryiacus Morsheidts の著作よりも、広く普及したといわれる。しかもこの著作は、1700年代のほぼ中葉に Christian Godwillig が出版した「小売商の簿記 (En Detaljhandelsbokförling)」(Stockholm, 1741.) にも影響を与えたといわれ、この時期になってもスウェーデンの簿記論へのドイツ及びオランダの影響を示すものとして、スウェーデン近代会計学「前史」において一般に注目されているのである。(資料1—(5), S.S. 13—14.)

(2) の Cryiacus Morscheidt の著作は、スウェーデンで出版されたドイツ語による簿記技術への入門書である。(資料1—(5), S. 9.) それは先の Henrich Oloffsson Hortulanus の著作が数学書の一部として執筆されたのにたいして、教育的な観点から実際の記帳例を含むところの「全く簿記独自の教科書 (en helt självständig bokföringslärobok)」(資料1—(6), s. 50.) であった。かれがこの著作の執筆にあたって直接的・間接的に影響を受けたのは、1600年代のドイツ (ハンプルグ) において簿記問題にかんする著者の一人として著名であった Achatius Hager の所説であったといわれる。(資料1—(4), s. 63, 資料1—(1), S. 217.)

この著作が当面の課題との関連で占める評価については、さまざまである。例えば、Oskar Sillèn によれば、この著作は当時のスウェーデンにおける複式簿記の発展の一水準を示すこと、少なくともこの著作の後スウェーデンで簿記問題にかんする著作が出版されるには、70年近い歳月を要したこと、しかもこのような長い歳月を経て出版されたその著作も、P. A. Billberg が、上述のようにドイツの簿記教科書「Der ganz neu ankommende Buchhalter」(Georg Gottlieb Heyne, Frankfurt und Leipzig, 1726.) を「Kort Underrättelse om Italienska Bokhålliet」(Stockholm, 1738.) という表題の下に要約翻訳版として出版したものにすぎず、スウェーデン自身の手によるものではなかったとしている。(資料1—(4), s. 66.) Oskar Sillèn による資料1—(3)及び(4)が、スウェーデンにおける「企業経済学」の一領域としての簿記・会記問題についての文献史的概観として、その所説の中心が、後述のように、1700年代中葉頃からのスウェーデン固有の著作に、わけても「工場簿記」のそれに向けられることからすれば、こうした見解は、それなりに正鵠をえたものといえるかもしれない。これにたいして Jan Hennsman によれば、この著作は、どちらかといえば、「風変わりで面白いもの」といえるが、後のスウェーデンのこの分野の発展にとっては特別な影響を与えることがなかったと評価されている。(資料1—(5), S. 9.) ここでは帳簿組織としては、日記帳、仕訳帳、元帳の他に、

若干の補助簿として「支払帳 (Factur)」,「秘密帳 (Secret Cassa)」,「経費帳 (Uukosten Buch)」,「人名補助元帳 (Rescontra)」などが示される。このうちとくに特徴的なのは、元帳の人名勘定にたいする補助簿として使用されたドイツ流の補助元帳である。帳簿締切の技術は、先の Henrich Oloffsson Hortulanus の著作より進展しているといわれる。損益勘定の貸借差額は資本勘定に、資本勘定は残高勘定に振替記入されることによって貸借平均される。この場合帳簿締切は、財産目録の作成を基礎とするが、そこに計上される商品は、「直接的な費用を含む購入価格で (till inköpspris inklusive direkta kostnader)」計上される。(資料1—(6), s.s. 50-51.)

それではこれまでみてきたようなスウェーデンにおける最古の会計帳簿と二冊の商業簿記教科書も含めて、17世紀にスウェーデンに伝来したいわゆる複式簿記は、一般にどのような機能とその機能との関連でどのような計算構造的な形式を具備していたか、ここで簡単にふれておきたい。

この問題を一瞥するにあたって、さしあたり Oskar Sillèn が、スウェーデンにおける最古の会計帳簿と二冊の商業簿記教科書の出版に若干先立つ、スウェーデンにおける商人の会計的な計録・計算にかんする事情についてのべていることを引き合に出したいと思う。その意図は、上記の会計帳簿と二冊の商業簿記教科書の出版に先立って、商人の会計実践として商取引にかんするなんらかの会計的な記録・計算が、たとえ実証的な資料による検証が不可能であるとしても、行われていたと想定しても、Oskar Sillèn もいうように、大した誤りを犯すことにはならないと思われるからである。

Oskar Sillèn によれば、少なくとも1600年代の初頭までスウェーデンにおける営利企業の会計帳簿は現在しないし、また同年代の中葉までいかなる簿記教科書も出版されていない。そのため1630年頃までのスウェーデンにおける簿記・会計の発展については、あくまで推測の域に留まざるをえない。こうした推測によれば、1500年代の中葉より末葉にかけて、「若干の

よりすぐれた営利企業」では、「ドイツの例にならって」複式簿記が採用されていた。とはいえ外国の場合と同様に、「棚卸との関係において」問題を考えるとすれば、全体損益計算にたいする期間損益計算という点からみて、「いかなる規則的・周期的な帳簿の締切 (några regelbundet återkommande bokslut)」も行われなかった。総じてこの時代まで記帳の目的は、主として「債権・債務の状態を解明すること並びに利益計算のための資料を提供すること (att klargöra fordrings- och skuldförhållanden samt att lämna material för en vinstberäkning)」にあった。そしてこの利益計算は、「口別に (partivis)」すなわち「購入されたすべての (商品の……引用者挿入) 各口別にあるいは積荷別に (för varje inköpt partie eller skeppslast)」に行われた。(資料1—(4), s.s. 83-84.)

以上のように Oskar Sillèn は、スウェーデンにおける商人の会計実践の足跡は1500年代の中葉より末葉にかけては資料が現存しないため実証的に辿ることはできないこと、そのためこの時期の商人の会計実践の実情についてのべるにしても、それはあくまで推測の域をでないこと、とはいえこうした推測が赦されるとすれば、当時のスウェーデンでは口別損益計算を基本として、そのドイツ流の複式簿記形態が採用されていたと説く。

Oskar Sillèn のこうした所説が実証的に検証可能となるのは、17世紀に入ってからであるが、Axel Grandell は、この問題をめぐる Oskar Sillèn の古典的な研究成果を十分にふまえた上で、17世紀のスウェーデンにおいて複式簿記がさしあたり果たした機能とその機能に規定された計算構造的な形式について、概略つぎのようにのべている。

オランダ及びドイツの商人を媒介としてスウェーデンに伝来した複式簿記による事業活動の記録・計算は、スウェーデンの商人にとっては何よりもまず「事業の内部的な事柄 (affärs interna angelägenhet)」にかんする問題であった。この場合「かれにとって重要なことは、一方では債権・債務を監督することであり、他方では特定の事業取引の結果をみることができる」ということであった。そのため商人がみずから「ある一定の期間

内における企業活動の総括的結果 (det totala resultatet av affärsverksamheten inom vissa tidsintervallen)」を把握しなければならないという、口別損益計算にたいする総括的損益計算を行う必要性は存在しなかった。加えて「政府機関あるいは外部的な諸組織 (myndigheter eller utomstående organisationer)」も、当該企業の取引について「統制する権利 (rätt till insyn)」をもたなかった。したがってここでは全体損益計算にたいする期間損益計算としての「年次会計にたいする要求 (krav på årlig redovisning)」も存在しない。ここより商人が「特定の事業取引の結果」を知るために重視したのは、「いろいろ違った商品の口別による利益あるいは損失 (vinsterna eller förlusterna på de olika varupartierna)」にかんする情報をうることであった。このような損益を把握するために元帳に口別ごとに商品勘定が設定され、「一つの口別商品が販売し尽くされたとき、始めてその事業取引の結果は正確に算定された。」そしてこのとき口別商品勘定は、その貸借差額として算定される口別商品売買損益を「損益勘定にたいして (mot vinst-och förlustkontot)」振替えられることによって締切られた。この点で損益勘定は、「本来的な意味では当初よりいかなる点においても帳簿締切のための勘定ではなくて、(口別ごとの……引用者挿入) 利益及び損失が記入される」勘定にすぎなかった。(資料1—(6), s. 84.) (ちなみにいえば、スウェーデンにおける商企業の領域で年次の帳簿締切が政府当局あるいは外部的な諸組織への報告のために慣習化し始めるのは1830年代、そしてその法制化は、「年次の帳簿締切にかんする最初の規定 (den första bestämmelsen av årliga bokslut)」として、1855年5月4日付で「商業帳簿及び商業会計にかんするスウェーデンの法令 (den svenska förordningen angående handelsböcker och handelsräkningar)」が制定されてからである。)(資料1—(6), s. 89.)

以上、みたように、17世紀にオランダ及びドイツの商人を媒介としてスウェーデンに伝来した複式簿記は、その機能としては第一義的に資本・企

業の効率的な運用を目的とする、内部報告のための記録・計算を指向する経営管理機能をもち、口別商品の販売損益の算定という計算構造的な形式——それは、Eugen Schmalenbach 以来今日一般には口別損益計算とよばれる——は、この機能を具現化するにふさわしかったのであった。したがってそこでは何よりもまず、当時の商人が、定期的であれ不定期的であれ、外部的な報告・公表のためにこの口別損益の計算をするという必要性も商人的な慣行も存在しなかった。そのみならず当時の商人にとっては、全体としての企業の総括的な損益の計数的な把握ということは、企業の設立より解散にいたる全存続期間についてであれ、あるいは全存続期間のうちの一部についてであれ、関心事とはならなかった²⁾。

ところで一般にこのような口別損益計算という損益計算方式によれば、すでにふれたように、商品売買による損益は、各口別商品の販売の終了をもって各口別商品勘定の貸借差額として算定され、この勘定の締切は、その貸借差額の損益勘定への振替による。この損益勘定が元帳に設定される諸勘定の全体系上占める機能・役割は、販売ずみの、口別商品ごとに発生する損益を個別的に表示し、各口別商品勘定を締切り整理するというという点に求められる。この損益勘定には、各口別商品勘定の貸借差額として算定される口別商品売買損益の他に、一般には営業費や家事費などの私勘定も振替えられ、その後その貸借差額が資本金勘定に振替えられる。ここでは損益勘定の貸借差額の資本金勘定への振替え及び資本金勘定の締切が行われるのは、前項のⅠでもふれたように、取引記録の旧帳簿より新帳簿への繰越す場合を原則として、その他には当該事業の所有者の死亡、それに伴う故人の財産の相続問題や財産分与をめぐる訴訟のための証拠書類の作成など、特殊な事例に限定される。とはいえ原則的な場合にせよ特殊な事例にせよ、少くとも損益勘定の締切に際しては口別の売残商品（＝棚卸商品）を認識し、今日でいう継続記録法によるにせよ実地棚卸法によるにせよ、その商品の評価を必要とする。Oskar Sillén は、いみじくも口別損益計算の下でも必要とする、口別の売残商品の認識とその評価基準の間

題を、「貸借対照表評価原則 (balansvärderingsprinciper)」というよりも、「帳簿締切評価原則 (bokslutsvärderingsprinciper)」にかかわる問題として認識し、こうした損益計算体系の下では「貸借対照表評価原則」についてのべるよりも「帳簿締切評価原則」についてのべる方が正しいと説いている。(資料1—4, s. 85.) ここで Oskar Sillén のいう、二つの原則の俊別ということが含意するところは、継続企業を前提とする期間損益計算の下ではいわゆる決算と元帳諸勘定の締切とは、時間的な系列としては相互に一連の手続として同時的に行われるが、期間損益計算にたいする、企業の清算・解散を予定した全体損益計算という仮定の下では論理的にも決算と帳簿締切とは俊別しなければならないということであろう。こうして論理的にも決算と区別される帳簿締切の手続は、技術的には、その完成された姿態としては、少くともつぎのようになるであろう。すなわち各口別商品勘定の、各口別商品の販売の終了による貸借差額として示される各口別商品販売損益の損益勘定への振替、取引記録の旧元帳から新元帳への繰越しまたは特殊な事情による帳簿締切において、損益勘定の貸借差額として示される損益の資本金勘定への振替と損益勘定の締切、繰越されるべき諸勘定を収容するための残高勘定の設定とそこへの諸勘定の振替、及びその自動的な貸借平均による締切。なおこの一連の手続による元帳諸勘定の締切に先立って、記帳の形式的な正確性を検証するために、どんな名称を与えられるにせよ、今日的な意味での試算表ないし精算表の機能を果たす図表が作成される。^(注)

(注) 帳簿締切技術の発展の過程について——

この問題については、すでに多くの簿記史家の手によって「スノマ」の出版とそれ以来のいわゆる複式簿記の普及の過程が、「スノマ」の帳簿締切技術の基本形式を前提としながらも、国別・時代別にはそれぞれ相対的に独自の展開を遂げる過程にかかわる問題として認識され、精緻な研究がなされている。また本稿の主題も比較簿記史にあるのでもない。したがってここでは帳簿締切技術の発展の国別・時代別の過程に立ち入るつもりは全くない。ここではスウェーデン近代会計学「前史」の一駒として、ほぼ17世紀頃スウェーデンへ伝来したと想定されるいわゆる複式簿記の帳簿締切技術の発展にかんする Axel

Grandell のつぎのような所説を留意するにとどめたい。

Axel Grandell は、さしあたりこの問題にかんする Luca Pacioli の簿記論の検討より出発し、そこではすでに損益勘定が存在し、終了した取引についての勘定から生ずるすべての損益を「集計 (uppsamla)」していると説く。そのため「完全に発達した帳簿締切の技術」の完成には、実在勘定としての資産、負債、資本の「残高 (saldot)」を記録する「残高勘定 (balanskontot)」の形成が必要である。このような「残高勘定」の形成の第一歩は、「人々が諸勘定を別の帳簿へ振替える場合、それらを貸借平均すること (saldera) を始めたとき」であった。この場合「残高 (saldot)」という言葉は、イタリア語の saldare より生じ、「結合 (sammanfoga)」を意味する。したがってこの「残高」は、「完全」に書き尽くされた帳簿と新しい帳簿における勘定間の結合の鎖 (förbindelse mellan kontot)」とみなされ、この「残高」の計算は、「新しい帳簿におけるこの勘定への、……振替」にかかわることであった。そしてもっと後には、この「残高」は、「一方では個々の勘定と、他方では残高勘定ないしは損益勘定との間にある鎖 (förbindelselänken mellan å ena sidan den enskilda kontona och å andra sidan balans-respektive vinst-och förlustkontot)」となった。やがて「残高」の新しい元帳への振替と結びついて「残高試算表 (saldo balans)」が作成され、これによって人々は、記帳の正確性を検討することを始めた。この場合、Luca Pacioli の「損益勘定」がすでにすべての終了した取引についての損益を集計しているために、この「残高試算表」は、実際には「資産 (tillgång)」と「負債あるいは自己資本 (skuld eller eget kapital)」とよばれるいわゆる実在勘定のみを含むことになる。この試算表では、「すべての借方残の合計 (summan av alla debetsaldon)」は「すべての貸方残の合計 (summan av alla kreditsaldon)」と同一の大きさになる。そして「この統制のための試算表 (denna kontrollbalans)」の作成は、「残高勘定 (balanskontot)」を間もなく形成せしめる一段階であった。加えて人々が「この残高の実際の正確性を検証するために (för att kontrollera balansens sakliga riktighet)」, 「財産目録を作成すること (att upprätta inventarium)」を開始したとき、帳簿締切技術は完成した。(資料1—(6), s. 86.)

こうして Axel Grandell は、帳簿締切技術の完成の過程を集合勘定としての残高勘定の形成の過程として捉え、この過程は、旧帳簿より新帳簿への繰越の場合に行われる、記帳の正確性を検証するための残高試算表の作成の過程であり、この残高試算表には事実上実在勘定のみが記入されること、この残高勘定を実地棚卸を基礎として作成される財産目録と照合するという手続がふまれるにいたって、帳簿締切技術が完成すると説く。そしてかれはなお、さきにみた Märten Wewitzer の会計帳簿と二冊の商業簿記教科書とはすでにこの点では

基本的には完全に発達した複式簿記であったこと、だがこの帳簿締切が、スウェーデンで「年次の帳簿締切 (årliga bokslut)」として「商人簿記 (köpmannsbokföringen)」の領域で開始するには、非常に長期間を要したと説く。(資料 1—(6), s.s. 86—89.)

このような帳簿締切技術の発展という点からみて、当面問題としているスウェーデンの現存する最古の商業帳簿と二冊の商業簿記教科書が、現実的にはどのような具体的な内容であったかは、私自身の資料不足と研究不足のために即断することはさしひかえる。ここではさしあたりスウェーデンの簿記・会計実践における総括的損益計算にたいする口別損益計算の適用問題に関連して Oskar Sillén 及び Axel Grandell がこの問題について言及していることを再び顧みることによって、それに代えたいと思う。

Oskar Sillén は、この問題についてまずスウェーデンにおける「1600年代の帳簿締切技術の特徴」を問い、それをつぎの点に求める。すなわち「残高勘定 (balanskonto) が債権及び債務を集合するために使用」されること、この「残高勘定」は、その貸借差額を「資本勘定 (Capital konto)」にたいして振替えることによって、その貸借合計が平均されること、この場合「資本勘定」は、「本来的な帳簿締切のための勘定 (det egentliga bokslutskontot)」であり、そこには「利益及び損失と同様に商品在高 (varubehållningar liksom vinster och förluster)」が記入されること、などである。「資本勘定」が帳簿締切においてきわめて重要な機能を果たすこのような計算方式の下では、「すべての商品在高及び在庫品在高 (alla varu-och inventariebehållningar)」は、「在庫品勘定 (inventariekonto)」に集合され、その後「残高勘定」と「在庫品勘定」及び「損益勘定」が、「資本勘定」によって締切られる。このため「資本勘定」は、帳簿締切において果たす機能の重要性にも拘らず、「事業活動の状態について何らかの明白な概観 (någon klar överblick över affärsställning)」を示すという機能をもちえない。加えてこうした帳簿締切技術と、非定期的であれ会計期間という概念が結合を始めるのは、スウェーデンでは1660年代より70

年代においてであり、非継続企業における帳簿締切技術が完成するのは1700年代であった。(資料1—(4), s. 85.) (なお、ちなみにいえば、Oskar Sillén は、ここでは商品以外の在庫品の内容は明示していない。)

Oskar Sillén は、1600年代のスウェーデンにおける帳簿締切技術の発展水準について、以上のような一般的な考察を前提として、本項で問題としてきた Cryiacus Morscheidt の著作にふれ、当面の問題との関連でつぎのよう論評を下している。すなわちこの著作は、その取扱う対象としては上述のように「商的企業の簿記 (bokföringen i handelsföretag)」のみであるとはいえ、1800年代の大半の簿記教科書と比較した場合、相対的に複雑な取引についてのより詳細な記述を含むこと、評価論ないしは帳簿締切上の評価という観点より興味があることは、「人々が一般的な残高を保持するときには、まず正しい財産目録 (Inventarium) を作成し、そこより残高表を作成し、第一に手元にある現金、第二に財貨、第三に未解決の債権及び消去される債務を計上する」こと、このような帳簿締切技術を示す「この文献より明らかになることは、当時の人々は、外国においてであれスウェーデンにおいてであれいずれの国でも完全な棚卸を基礎とする規則的な帳簿締切 (regelbundna bokslut, beserade på fullständig-inventering) をしていなかった」こと、この文献では「手元にある諸資産の評価について (avseende på värderingen av inneliggande tillgångar)」は、唯二つの「帳簿締切項目 (bokslutpost)」——ここでいう「帳簿締切項目」は、継続企業を前提とする定期的な期間損益計算上問題となる決算整理事項ではない——として当時のスウェーデンにおける北海—バルト海を中心とする北欧商業の主要商品であるリンネン及びスペイン産のワインが例示されるにすぎないこと、そしてこれらの項目は、それが購買されたときにはその購買のために実際に要した金額が付せられ、「財産目録の作成及び帳簿締切の場合 (vid inventering och bokslut)」には、「これらの商品の原価価値 (varornas kostnadvärde)」が評価の当然の出発点とされていること、このことは、Garpen Bergsbruk と名命さ

れていた当時の一鉱山業の会計帳簿が、この著作の出版より20年も経過した後でさえ、帳簿締切の場合に商品を販売価格で評価しているという事実
に照して考えると、きわめて注目しに値する、というのである。(資料I
—(4), s.s. 97-98.)

以上、帳簿締切技術の発展という点からみて、スウェーデンに現存する
最古の商業帳簿と二冊の商業簿記教科書がいかなる発展水準にあったか、
Oskar Sillén の所説をみてきた。

Axel Grandell は、この問題についての Oskar Sillén による古典的
な研究の成果を前提としながら、口別損益計算のスウェーデンへの適用と
帳簿締切技術の問題を、当時のスウェーデンにおいていわゆる複式簿記が
果たした機能との関連をふまえて、概略つぎのようにのべている。

「口別損益計算(partieredovisning)とよばれるこの会計形式(redovis-
ningsform)は、スウェーデン—フィンランドでは非常に後の時代まで生
きながらえた。この例は遅くも1800年代まで存続する。そして口別損益計
算の考え方は非常に深く根をおろしていたので、……人々が年次の帳簿
締切(årliga bokslut)を開始した時でさえ保持された。それは、1800年
代をつうじてさえも勘定体系の中に明白に示されている。」このような例
として Axel Grandell は、(1)伝統的に最大の輸入品であった塩にかんす
る取引例をあげ、塩の輸入・購買は、ただ一つの勘定ではなくて多くの勘
定すなわち「各仕入口別ごとの勘定(konto för varje inköpt parti)」
に記入されたこと(ちなみにいえば、次号のIV(=17世紀におけるスウェ
ーデンの経済発展の一般的動向、——その概観——)でのべるように、塩が
当時のスウェーデンの重要な輸入品項目であったのは、スウェーデン中世
経済を特徴づける一般的・基本的な枠組みに規定され、Eli F. Heckscher
がいうように、スウェーデン中世経済が、「貯蔵経済(storage economy)」
としての性格を賦与され、北海—バルト海沿岸を中心とする北欧商業の取
扱商品が主として日用品にあり、南欧商業と著しい対照をなしていたこと
による。)、(2)時にはこの口別損益計算は、「その他の記帳からは独立した、

特別な原価計算帳 (en särskild kalkylationsbok, friestående från den övriga bokföringen)」においても使用されたことをあげる。このような例示よりかれば、「口別損益計算の原則 (partie redovisningsprincip) が退歩的 (efterbliven) であるといわれることは、それ故に正しくない」とのべ、口別損益計算という損益計算の形態が、「より古い時代の商業に全く適合的であった」として一定の評価を与えている³⁾。かれによれば、より古い時代の商人にとって「すべての個々の口別商品 (varje enskilt varupartie)」にどれだけの利益があるかを知ることは、特に重要であり、「新しい取引が終了した場合に (vid avslutande av nya affärer)」, そのような方法で取引記帳は管理されたこと、そして当時の商人には公的な政府機関にたいしてはどういうものであっても申告義務 (någon deklationsplikt gentmot offentlig myndighet) もないので、ある期間における活動の総括的な結果を計算する (att uträkna totalresultat av verksamheten under en viss period) というような、(年次の帳簿締切にたいする……引用者挿入) 現在と同じような必要性は存在しなかった。」そしてまた「口別会計は、記帳を単純化した。利益はそれが実現されるや否や始めて記帳されるので、複雑な評価問題のすべては消失していた。そのうえ一般的な帳簿締切を行うこと (att verkställa genera bokslut) は、……必要ではなかった。」(資料1—(6), s.s. 84-85.)

Axel Grandell は、スウェーデンへの口別損益計算の適用問題について以上のようにのべ、そこよりなお帳簿締切技術の発展という点でこれを見るならば、「それ(＝複式簿記……引用者注)が、スウェーデン—フィンランドに導入されたときには、完全に発展していた」と結んでいる。(資料1—(6), s. 87.)

(注1) すでに本号のI(＝スウェーデンにおける会計帳簿の一例)における(注2)で少々ふれたように、「スノマ」以来のいわゆるイタリー式複式簿記法が16世紀に入ってヨーロッパ各地に伝来・普及・新たな展開を遂げていく中で、ドイツ簿記史上、Heinrich Grammateus (または Heinrich Schreiber) の簿記論

(Buchhalten durch Zornal/Kaps und Schuldtbuch auff alle Kaufmanschaft, Nürnberg, 1518.) や Johan Gottlieb の簿記論 (Zwey künstliche vnd verstendige Buchhalten usw, Nürnberg, 1546.) の特徴の一つが、総勘定之帳の二分割——人名勘定と現金勘定より成る債権債務帳と各口別商品勘定を記入する商品帳——という点にあることを指摘した。(白井佐敏著「会計思想史序説」, 51頁。) そしてこうした特徴は、たんにドイツのみならず同時代の他のヨーロッパ諸国の論者にもみられるが、これを16世紀のドイツ簿記史上に登場する論者に限定していえば、以下にみる Heinrich Grammateus や Johan Gottlieb の簿記論に先立って、すでに die Fugger の主任記帳係であった Matthäus Schwartz の簿記論 (1518年) において示されている。

ここでは本稿を執筆するにあたって最も基礎的な資料として利用した Oskar Sillén, Jan Hensman, Axel Grandell 所説によっても断片的にしか記述されていないスウェーデンにおける最古の二冊の商業範記教科書の内容を補足する意味で、16世紀のドイツ簿記史上一定の地位を占め、17世紀にスウェーデンへ伝来した複式簿記の内容にとっても間接的にせよ少なからぬ影響を与えた Heinrich Grammateus や Johan Gottlieb の簿記論の概要について、ごく大まかではあるが、再び顧みることになろう。

ドイツ簿記史における Heinrich Grammateus や Johan Gottlieb の所説については、近年わが国でも多くの論者によってすぐれた研究成果があげられている。ここではそうした研究成果のうちでも井上清著「ドイツ簿記会計史」、林良治著「ドイツ簿記・会計学史」、白井佐敏著「会計思想史序説」などを手がかりとして、その概要をみてみよう。

すでに14世紀より15世紀のドイツの諸都市で簿記は「資本の記録計算手段」として発達し、15世紀末葉には、企業形態としては会社として存在する企業の持分を確定する目的で定期的・総括的な決算手続が、行われていたといわれる。Heinrich Grammateus の簿記書 (1518年) は、ドイツでは最初の、世界的には「スンマ」につく第二番目の簿記書であった。(井上清著「ドイツ簿記会計史」, 12頁。)

Heinrich Grammateus の簿記書によれば、帳簿組織は仕訳帳 (Zornal)、債権債務帳 (Schuldtbuch) 及び商品帳 (Kaps) より構成される。仕訳帳は、日々発生する取引事象を日付、取引の相手名、取引品目の数量と金額、支払方法などを記入するが、その記入形式は貸借仕訳形式ではなくて記述体に留まっている。債権債務帳は、信用による商品売買取引やその他の取引に伴う債権債務の発生・消滅と、それに対応する収支の流れを記録する。この場合債務の発生は貸方にその弁済は借方に、また債権の発生は貸方に、その回収は借方に記入される。(このことは人名勘定については、債権債務関係の発生はすべて貸方

に、その消滅はすべて借方に記入されるということである。) (林良治著「ドイツ簿記・会計学史」, 19頁。) 債権債務の発生・消滅に伴う現金収支の流れは、債権債務帳の後半部に設定された現金勘定に相当する「支出収入勘定」に記入される。(ちなみにいえばこの「支出収入勘定」の借方には収入が、その貸方には支出が記入される。) これにたいして商品帳は、各種の商品の仕入・販売にかんする取引を商品の種類ごとに記入する。この場合商品の販売は借方に、その仕入は貸方に、各々「販売」及び「購買」という用語をもって記入される。商品の仕入と売上にかんする勘定記入は債権債務帳における債権の発生・消滅にかんする貸借記入と同様に、今日のそれとは全く逆になっている。(なお一言つけ加えれば、当面 Heinrich Grammateus の簿記論を概説する際に、借方・貸方という用語を便利上使用しているが、原典では左側・右側という表現をとっている。) そのためここでは、取引の二面性を認識することから出発して、その貸借仕訳と転記、決算整理前の残高試算表の作成による貸借平均原理の貫徹とそれによる記帳の技術的な自動検証作用(＝いわゆる複式簿記の自検作用)が構造的に貫徹しえない仕組みとなっている。(白井佐敏著「会計思想史序説」, 33頁。)

とはいえさしあたり当面の問題にとって注目すべき点は、上述のように、商品帳の勘定記入の説明において、「販売」(ないしは払出)及び「購買」(ないしは受入)という言葉が使用されていることである。このことは、勘定形式の歴史的な形成過程で借方・貸方という言葉は、それが第一義的にもっていた、債権債務の発生・消滅について取引の相手方を主体とした、人名勘定的な借主・貸主という本来的な意味を失い、漸次記号化＝形態化してゆくことを意味する。いいかえれば、借主・貸主という説明方式は、純粹に債権債務の発生・消滅という信用取引に限定されることになり、このことは、「ドイツ簿記の一貫した特徴」の一つとなる。(白井佐敏著「会計思想史序説」, 33頁。)

かれの簿記論で示される損益計算の仕組みは、総括的損益計算にたいする口別損益計算を基本とする。この場合、各口別商品について販売済みか否かを調査する。販売済みの商品については売価が、未販売の商品＝繰越商品——かれの言葉によれば「残余商品」——については取得原価が問題となるという。このことは、かれの簿記論においては、損益計算の場合、期末残高の確定と次期への繰越という問題への認識が存在していることを意味し、それは全体損益計算にたいする期間損益計算への萌芽をさし示すといつてよい。(白井佐敏著「会計思想史序説」, 34頁。) こうして算定された売上と仕入(＝今日の言葉でいえば売上原価)との差引計算によって、各口別商品の売買損益が算定される。この売買損益は仕訳帳の最後に、また「残余商品」は商品帳の最後に記入される。そして売上と仕入(売上原価)の対応による損益計算の正確性を検証するため

に、今日の言葉でいえば、実在勘定系列の現金収入・債権・残余商品の合計額より現金支出・債務の合計額を控除し、その金額を上記の名目勘定系列の売上と仕入（＝売上原価）との対応による損益計算の結果と比較・照合するという手順をふむ。（井上清著「ドイツ簿記会計史」, 15頁。）

以上のように Heinrich Grammateus の簿記論の損益計算の仕組みは、口別損益計算を基本としながらも、帳簿締切技術という点では全体損益計算の下でのそれであるよりも期間損益計算の下でのそれに大筋で沿うものであった。16世紀のドイツ簿記史におけるこのような Heinrich Grammateus の簿記論の流れに沿って帳簿組織と貸借記入の問題を中心にそれを一そう改良・発展させたのは、Johan Gottlieb の簿記論であった。

Johan Gottlieb の簿記論は、第1著作（1531年）と第2著作（1546年）で展開される。第1著作は、主として帳簿組織と仕訳及び転記の問題を、第2著作は、損益計算と帳簿締切技術の問題を論じている。第1著作によれば、帳簿組織は、なお元帳を債権債務帳と商品帳に分割する方式を示しているが、「帳簿組織の実体は1冊の仕訳帳……と7冊の元帳という形でイタリア式の2帳簿制」（井上清著「ドイツ簿記会計史」, 21頁.）をとる。仕訳の方式は叙述式にせよ複線の使用によって貸借区分がなされ、仕訳帳における貸借複記という仕訳の基本原理解が明確に呈示されている。元帳諸勘定の貸借記入の説明は、Heinrich Grammateus と同様に、債権債務にかんする人名勘定以外には、貸借概念は使用されず、物財の増減取引は、現金勘定については収入・支出、商品勘定については購買・販売という言葉をもってこれに代える。そしてそこでは、商品勘定及び債権債務勘定への貸借転記も、さきにみた Heinrich Grammateus のそれをこえて、すでに今日みるような転記の方式が確立されていた。とはいえ貸借概念の説明には、人名勘定以外借主・貸主という思考を排除し、そのため仕訳及び転記は記号化された貸借概念を使用しえず、記述形式がとられることになる。そこでこのような方式は、経済発展に伴う企業規模の拡大化と取引の大量複雑化という現象が進展するにつれて、現実的な適応可能性を失うことになる。（白井佐敏著「会計思想史序説」, 57頁。）

かれの第2著作で示される損益計算は、概略つぎのような手順をふむ。まず商品帳の最後の部分で、各口別商品勘定からの各口別商品売買損益の総括的な記入とそれによる純損益の算定がなされる。この記入・算定は、その形式と機能の点で今日でいう「損益勘定」の性格を賦与されている。そこで算定された損益は、債権債務帳における「Johan Gottlieb 勘定」への貸借振替が予定される。この勘定を出資者とみるか出資者の代理人とみるかによって、資本主簿記か代理人簿記かの相違が生ずる。（井上清著「ドイツ簿記会計史」, 24頁—25頁。）ここではかれの示す資本主簿記の事例に即していえば、この勘定は、一

種の人名勘定として認識される資本主勘定であり、そしてそれは、その形式と機能の点で、きわめて稚拙であるとはいえ、残高勘定の性格を具備している。一般に16世紀ドイツ簿記史にみられるような元帳分割の場合、各口別商品売買損益及びその他の損益諸項目を資本主勘定に帰属するものと考え債権債務帳に記入するか、各口別商品売買損益と共にその他の損益諸項目を商品帳に記入する方式が採用される。そこでまた16世紀ドイツ簿記史における Heinrich Grammateus や Johan Gottlieb の所説では、記帳の検証は、商品帳での損益計算の結果と債権債務帳での残高計算の結果との照合という形をとる。(白井佐敏著「会計思想史序説」, 63頁。)そしてこの点にイタリア式元帳の分割の意味があった。総じていえば、以上みたような Heinrich Grammateus や Johan Gottlieb の流れに沿う16世紀のドイツ式簿記は、「スノマ」以来のイタリア式簿記法との比較によれば、帳簿組織の上ではイタリア式簿記法の元帳を債権債務帳と商品帳に二分割し、前者には実在勘定としての残高勘定＝財産計算の機能を、後者には名目勘定としての損益勘定＝損益計算の機能を賦与し、両者の照合によって記帳の正確性を検証することを求めた。そしてこのような財産計算と損益計算の照合による検証という思考は、「スノマ」に代表される口別損益計算方式の下ではみられない新しい思考様式であった。だがここでは勘定形式の借方・貸方のもつ本来的な意味としての借主・貸主の概念に厳密に固守することから、記帳は複雑な記述形式となった。しかも Johan Gottlieb の場合、同一帳簿の前半を債権債務帳、後半を商品帳として使用したためにその形式は一そう複雑化し、その完全な理解を阻んだといわれる。

(注2) Axel Grandell は、すでにみたように、スウェーデンでは口別損益計算の形態が期間損益計算の成立後も、永らく存在したと述べている。このことについて若干補足をするとなれば、その手がかりを与えてくれるのは、渡辺泉著「損益計算史論」である。同著の内容に立ち入って詳細な検討をすることは、本稿の直接的な課題ではないのでここでは避けることにしたい。ただ当面注目しておきたいのは、同著が明示しているように、口別損益計算に対応する概念は総括損益計算であり、期間損益計算に対応するそれは全体損益計算であるという指摘である。Eugen Schmalenbach 以来の、口別損益計算、総括的損益計算、期間損益計算、全体損益計算というような諸概念を、同著は期間損益計算の歴史的な生成過程を追求するにあたって明確に区別し、同時にその相互関連を明らかにしている。われわれは、こうした一連の諸概念の原理的な差別とその相互関連の解明を援用することによって Axel Grandell の所説が合意するところの真の意味をより正確に理解することができるであろう。

(注3) スウェーデンで口別損益計算が「より古い時代の商業に適合的なもの」として行われていたという場合、この商業の具体的内容と歴史的な機能とは何か

について考えてみなければならない。この問題については次号のⅣ（＝17世紀におけるスウェーデンの経済発展の一般的動向，——その概観——）で、北海—バルト海沿岸を中心とした北欧商業圏の成立，その担い手としてのドイツ—ハンザ商人の商業活動，その支配下にあるスウェーデンの経済活動などの問題について取扱うなかで論ずる。